

Ewa Chmielarczyk
Uniwersytet Wrocławski

Działalność prowadzona w dobie kryzysu gospodarczego przez przedsiębiorców zagranicznych w formie oddziału zlokalizowanego w Polsce a alternatywa w postaci zakładu podatkowego

JEL Classification: K23 , K34, G01

Keywords: branch, permanent establishment, foreign company.

Abstract

Economic activity of a foreign company at the time of economic crisis — a branch or a permanent establishment located in Poland?

This article brings up the issue of manner of conducting economic activities by a foreign company on the Polish territory, while two solutions shall be legally considered, i.e. conducting economic activities as a branch of a foreign company and through permanent establishment located in Poland. This issue seems to be very current in times of the economic crisis, because conducting economic activities in the form of a branch is related to many obligations, the realization of which generates specific costs both in the phase of founding a branch, as well as its functioning and liquidation. On the other hand, one matter shall be also considered, namely whether a foreign company intending to conduct economic activities on the Polish territory is allowed to use tax construction only, i.e. permanent establishment, and abandon the idea of organizing this activity in one of the forms stipulated by the law.

1. Prowadzenie przez przedsiębiorców zagranicznych działalności gospodarczej w ramach oddziałów

Przedsiębiorcy zagraniczni mogą wykonywać działalność na terenie Polski w dwojaki sposób. Po pierwsze mogą to czynić w sposób pośredni poprzez utworzenie od podstaw nowego podmiotu prawa, po drugie w sposób bezpośredni po-

przez utworzenie w Polsce oddziału¹ (ewentualnie przedstawicielstwa, przy czym ze względu na ograniczony przedmiotowo rodzaj prowadzonej w jego ramach działalności gospodarczej nie będzie on brany pod uwagę w niniejszym artykule). Kwestię dopuszczalności tworzenia oddziałów przez przedsiębiorców zagranicznych reguluje art. 85 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (dalej: SwobDziałGospU)², który w ust. 1 stanowi, że dla wykonywania działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przedsiębiorcy zagraniczni mogą, na zasadzie wzajemności, o ile ratyfikowane umowy międzynarodowe nie stanowią inaczej, tworzyć oddziały z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwane dalej „oddziałami”. Analiza tego przepisu pozwala stwierdzić, że istnieją dwie zasadnicze przesłanki warunkujące wykonywanie przez przedsiębiorcę zagranicznego działalności gospodarczej w formie oddziału na terytorium naszego kraju. W pierwszej kolejności chodzi o konieczność uprzedniego wykonywania działalności za granicą. Należy bowiem zwrócić uwagę, że art. 85 posługuje się zwrotem „przedsiębiorca zagraniczny”, natomiast zgodnie z art. 5 pkt 3 SwobDziałGospU przedsiębiorcą zagranicznym jest osoba zagraniczna wykonująca działalność gospodarczą za granicą (ewentualnie obywatel polski wykonujący taką działalność za granicą)³. Taka definicja przyjęta przez polskiego ustawodawcę zakłada, iż tylko podmioty już działające, tj. wykonujące działalność gospodarczą za granicą, mogą w Polsce stworzyć oddziały. Innymi słowy, osoby zagraniczne, w tym w szczególności osoby prawne z siedzibą za granicą oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, lecz mające zdolność prawną z siedzibą za granicą, które posiadają za granicą swoją siedzibę statutową (i zostały inkorporowane zgodnie z prawem tego zagranicznego państwa) i które równocześnie wykonują za granicą określoną działalność gospodarczą, mogą w świetle art. 85 SwobDziałGospU tworzyć na terytorium RP oddziały⁴. Drugą przesłanką warunkującą wykonywanie przez przedsiębiorcę zagranicznego działalności gospodarczej w formie oddziału jest istnienie zasady wzajemności. Innymi słowy, chodzi o sytuację, w której państwo pochodzenia przedsiębiorcy zagranicznego dopuszcza tworzenie przez przedsiębiorców pol-

¹ M. Szydło, *Swoboda działalności gospodarczej*, Warszawa 2005, s. 156.

² Dz.U. z 2010 r., Nr 220, poz. 1447 ze zm.

³ Zmiana legalnej definicji przedsiębiorcy zagranicznego została dokonana ustawą z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców (Dz.U. z 2011 r., Nr 232, poz. 1378), która zmieniała art. 5 pkt 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej poprzez objęcie legalną definicją przedsiębiorcy zagranicznego, również obywatela polskiego wykonującego działalność gospodarczą za granicą. Jednak rozważania w niniejszym artykule zostały ograniczone do osoby zagranicznej (z wyłączeniem osoby fizycznej nieposiadającej obywatelstwa polskiego) jako przedsiębiorcy zagranicznego wykonującego działalność gospodarczą w Polsce w ramach położonego tu oddziału.

⁴ M. Szydło, *Działalność spółek pozornie zagranicznych w Polsce — uwagi de lege lata i de lege ferenda*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2004, nr 8, s. 54.

skich oddziałów na terytorium tego właśnie państwa⁵. Oczywiście w razie potrzeby przedsiębiorca zagraniczny musiałby wykazać przed polskim sądem rejestrowym fakt spełnienia tejże przesłanki, tj. istnienie zasady wzajemności. Zgodnie natomiast z art. 85 ust. 2 SwobDziałGospU do tworzenia oddziałów przez przedsiębiorców zagranicznych z państw członkowskich Unii Europejskiej, państw Europejskiego Obszaru Gospodarczego nienależących do Unii Europejskiej oraz państw niebędących stronami umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, którzy mogą korzystać ze swobody przedsiębiorczości na podstawie umów zawartych przez te państwa ze Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, stosuje się odpowiednio przepis art. 13 ust. 1. Ten ostatni w stosunku do osób zagranicznych w nim wymienionych wskazuje, że mogą oni podejmować i wykonywać działalność gospodarczą na takich samych zasadach jak obywatele polscy. Artykuł 13 ust. 1 SwobDziałGospU odnosi się do osób zagranicznych z państw członkowskich Unii Europejskiej, państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) — stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym oraz osób zagranicznych z państw niebędących stronami umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, które mogą korzystać ze swobody przedsiębiorczości na podstawie umów zawartych przez te państwa ze Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi (polska ustawa posługuje się jeszcze zwrotem „Wspólnota Europejska”; na mocy Traktatu z Lizbony z dnia 1 grudnia 2009 r. została ona zastąpiona Unią Europejską).

2. Niektóre obowiązki przedsiębiorcy zagranicznego prowadzącego działalność gospodarczą w formie oddziału

W świetle polskich przepisów oddział przedsiębiorcy zagranicznego podlega rejestracji w Krajowym Rejestrze Sądowym. Artykuł 88 SwobDziałGospU stanowi

⁵ M. Szydło, *Swoboda działalności gospodarczej...*, s. 156–157. Autor przy tym zauważa, że art. 85 ust. 1 SwobDziałGospU wcale nie wymaga, aby ta dopuszczalność tworzenia oddziałów przez przedsiębiorców polskich wynikała ze stosownych umów międzynarodowych zawartych między państwem pochodzenia przedsiębiorcy zagranicznego a Polską lub Unią Europejską. Wystarczy bowiem ustawodawstwo wewnętrzne danego państwa. Jak pisze dalej autor, jest to inna sytuacja niż ta określona w art. 13 ust. 3 SwobDziałGospU. W artykule tym jest mowa o osobach zagranicznych, które mają prawo do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej wyłącznie w formie spółki: komandytowej, komandytowo-akcyjnej, z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjnej, a także do przystępowania do takich spółek oraz obejmowania bądź nabywania ich udziałów lub akcji, o ile umowy międzynarodowe nie stanowią inaczej. M. Szydło wskazuje, że w świetle art. 13 ust. 3 SwobDziałGospU zasadniczą rolę w określeniu warunków podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej w Polsce przez wyżej wymienione osoby stanowią podpisane przez Polskę lub Unię Europejską umowy międzynarodowe z państwami pochodzenia tychże osób. Istotą tych umów jest zobowiązanie stron na zasadzie wzajemności do traktowania obywateli pochodzących z innego państwa sygnatariusza tak jak swoich własnych, tj. bez żadnych form dyskryminacji — *ibidem*, s. 153.

bowiem, iż przedsiębiorca zagraniczny może rozpocząć działalność w ramach oddziału po uzyskaniu wpisu oddziału do rejestru przedsiębiorców. Podstawowym obowiązkiem przedsiębiorcy zagranicznego jest zatem zarejestrowanie oddziału. W tym celu przedsiębiorca zagraniczny musi złożyć do sądu odpowiednio uzupełnione formularze, dokumenty wyszczególnione m.in. w art. 89 SwobDział-GospU⁶ oraz wnieść opłatę za rejestrację w Krajowym Rejestrze Sądowym, jak również za ogłoszenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym.

W świetle art. 90 pkt 2 SwobDziałGospU przedsiębiorca zagraniczny, który utworzył oddział, jest zobowiązany do prowadzenia dla oddziału odrębnej rachunkowości w języku polskim zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁷ (dalej: RachU). Artykuł 2 RachU wskazuje na jej zakres podmiotowy, stanowiąc, że ustawę stosuje się do osób zagranicznych, oddziałów i przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych, w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 6 RachU)⁸. Oddział jest zobligowany prowadzić pełen i zamknięty system rachunkowości⁹. Prowadzenie odrębnej rachunkowości wiąże się z szeregiem obowiązków nałożonych na podmioty zobligowane do stosowania regulacji zawartych w RachU, nie wyłączając oczywiście oddziałów. Mianowicie w świetle art. 4 ust. 3 RachU oddział ma obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym; okresowego ustalania lub sprawdzania w drodze inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów; wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego; sporządzania sprawozdań finansowych; gromadzenia i przechowywania dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą; poddania badaniu i ogłoszenia sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą. Sprawozdanie finansowe oddziału składa się z bilansu, rachunku zysków i strat raz informacji dodatkowej, przy czym należy ono do elementów składowych sprawozdania finansowego przedsiębiorcy zagranicznego. Wynika to z art. 51 ust. 1 RachU, który stanowi, że jednostka, w skład której wchodzi jednostki organizacyjne spo-

⁶ Przedsiębiorca zagraniczny jest zobowiązany m.in. złożyć poświadczony notarialnie wzór podpisu osoby upoważnionej w oddziale do reprezentacji przedsiębiorcy zagranicznego. Ponadto jeżeli działa na podstawie aktu założycielskiego, umowy lub statutu, jest zobowiązany złożyć ich odpisy do akt rejestrowych oddziału wraz z uwierzytelnionym tłumaczeniem na język polski. Jeżeli przedsiębiorca zagraniczny istnieje lub wykonuje działalność na podstawie wpisu do rejestru, jest zobowiązany złożyć do akt rejestrowych oddziału odpis z tego rejestru wraz z uwierzytelnionym tłumaczeniem na język polski.

⁷ Dz.U. z 2009 r., Nr 152, poz. 1223 ze zm.

⁸ Zakres podmiotowy RachU dotyczy bardzo szerokiej grupy podmiotów, którą charakteryzuje zróżnicowanie pod względem formy prawnej, formy własności, rodzaju prowadzonej działalności i skali działania. Jest to uzasadnione i ważne z punktu widzenia przejrzystości obrotu gospodarczego — zob. P. Kabalski, [w:] A. Jarugowa, T. Martynik (red.), *Komentarz do ustawy o rachunkowości, Rachunkowość — MSR/MSSF — Podatki*, wyd. 3, Gdańsk 2006, s. 99.

⁹ K.G. Szymański, *Rachunkowość i podatki. Komentarz do ustawy o rachunkowości z uwzględnieniem przepisów podatkowych*, Warszawa 1998, s. 384.

rzządzające samodzielne sprawozdania finansowe, sporządza łączne sprawozdanie finansowe, będące sumą sprawozdania finansowego jednostki i wszystkich jej oddziałów¹⁰. Zgodnie z ust. 1b art. 69 RachU kierownik oddziału przedsiębiorcy zagranicznego jest zobowiązany do złożenia we właściwym sądzie jedynie rocznego sprawozdania finansowego bez konieczności przedkładania uchwały zatwierdzającej to sprawozdanie¹¹. Ponadto w przypadku oddziałów ustawodawca nie przewidział również obowiązku składania wraz ze wspomnianym sprawozdaniem finansowym sprawozdania z działalności jednostki, tj. sprawozdania zarządu według nazewnictwa przyjętego w Kodeksie spółek handlowych. Wynika to z art. 49 ust. 1 RachU, który określa podmioty takiemu obowiązkowi podlegające, jednak nie wskazuje w omawianym zakresie na jednostki będące oddziałami (m.in. obowiązkowi takiemu podlegają spółki kapitałowe oraz komandytowo-akcyjne).

Reasumując, należy stwierdzić, że oddział przedsiębiorcy zagranicznego jest jednostką samobilansującą się, działającą na pełnym wewnętrznym rozrachunku gospodarczym. Oddział prowadzi odrębne księgi rachunkowe i sporządza samodzielnie sprawozdanie finansowe, które stanowi część sprawozdania finansowego spółki macierzystej (przedsiębiorcy zagranicznego).

Innym obowiązkiem przedsiębiorcy zagranicznego, który wykonując działalność gospodarczą w formie oddziału położonego na terenie Polski, zamierza zaprzestać jej prowadzenia, likwidując w tym celu utworzony oddział, jest konieczność przestrzegania przepisów Kodeksu spółek handlowych w zakresie likwidacji spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (art. 92 SwobDziałGospU). Warto w tym miejscu nadmienić, iż wspomniana wyżej ustawa o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców, która weszła w życie 1 stycznia 2012 r., wprowadziła w tym zakresie istotną zmianę. Pod rządami wcześniej obowiązującego art. 92 SwobDziałGospU¹² w literaturze przedmiotu, jak również

¹⁰ Zgodnie z art. 51 ust. 2 RachU „do sprawozdania finansowego jednostki, w której skład wchodzi oddziały (zakłady) znajdujące się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i tam sporządzające sprawozdania finansowe, włącza się odpowiednie dane wynikające z bilansów tych oddziałów (zakładów), wyrażone w walutach obcych, przeliczone na walutę polską po obowiązującym na dzień bilansowy średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski, natomiast z rachunku zysków i strat — po kursie stanowiącym średnią arytmetyczną średnich kursów na dzień kończący każdy miesiąc roku obrotowego, a w uzasadnionych przypadkach — po kursie będącym średnią arytmetyczną średnich kursów na dzień kończący poprzedni rok obrotowy i dzień kończący bieżący rok obrotowy, ogłoszonych dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski. Powstałe na skutek tych przeliczeń różnice wykazuje się w łącznym sprawozdaniu finansowym jednostki, w pozycji »Różnice kursowe z przeliczenia«, jako składnik kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny”.

¹¹ Art. 69 ust. 1b RachU stanowi, że „kierownik oddziału przedsiębiorcy zagranicznego składa we właściwym rejestrze sądowym roczne sprawozdanie finansowe oddziału [...]”.

¹² Przed zmianą art. 92 SwobDziałGospoU stanowił, iż „do likwidacji oddziału stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu spółek handlowych o likwidacji spółki z ograniczoną odpowiedzialnością”.

w orzecznictwie¹³, prezentowano pogląd, iż przepis ten odnosił się jedynie do likwidacji przymusowej, tj. będącej konsekwencją decyzji ministra właściwego do spraw gospodarki o zakazie wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę zagranicznego w ramach oddziału, natomiast nie obejmował likwidacji dobrowolnej zainicjowanej przez samego przedsiębiorcę zagranicznego. W praktyce likwidacja dobrowolna sprowadzała się do wykreślenia oddziału z Krajowego Rejestru Handlowego na podstawie uchwały przedsiębiorcy zagranicznego, który swobodnie decydował o zaprzestaniu prowadzenia działalności w formie oddziału. Taka sytuacja była o tyle zrozumiała, że oddział, stanowiąc część prowadzonej przez przedsiębiorcę zagranicznego działalności gospodarczej, co do zasady, nie posiada odrębnej od niego podmiotowości prawnej.

Odnosząc się natomiast do likwidacji przymusowej, należy stwierdzić, iż warunkiem wydania decyzji o zakazie wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę zagranicznego jest spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 91 SwobDziałGospU. Chodzi mianowicie o sytuacje, w których:

— oddział rażąco narusza prawo polskie lub nie wykonuje obowiązku zgłaszania ministrowi informacji w zakresie stanu faktycznego i prawnego odnośnie do okoliczności, o których mowa w pkt 2 poniżej;

— nastąpiło otwarcie likwidacji przedsiębiorcy zagranicznego, który utworzył oddział, lub przedsiębiorca ten utracił prawo wykonywania działalności gospodarczej;

¹³ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 9 maja 2007 r. (II CSK 25/07), w którym SN wskazał, że artykuł 92 SwobDziałGospU nie ma zastosowania do dobrowolnej likwidacji oddziału przedsiębiorstwa zagranicznego, tylko do przymusowej uregulowanej w art. 91 SwobDziałGospU. Sąd Najwyższy odniósł się w uzasadnieniu postanowienia m.in. do relacji krajowych uregulowań dotyczących likwidacji oddziału do unijnych uregulowań w zakresie swobody przedsiębiorczości. W tym kontekście Sąd Najwyższy stwierdził, że postępowanie likwidacyjne może stanowić nieusprawiedliwione ograniczenie swobody przedsiębiorczości, gdyż w świetle art. 18 TFUE (dawny 12 TWE) oraz w zw. z art. 49 TFUE oddział spółki niemieckiej powinien być traktowany nie gorzej niż oddział spółki polskiej, zatem „skoro Kodeks spółek handlowych nie normuje procedur likwidacyjnych oddziału spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, to jego powołanie lub likwidacja pozostaje w gestii tej osoby prawnej. Spółka, likwidując oddział, nie jest więc zobowiązana do ujawniania jego sytuacji organizacyjnej lub majątkowej [...]”.

Jak stwierdza J. Napierała, powołanie się przez SN na te dwa przepisy prawa unijnego jako podstawę dyskryminacji odpowiada wykształconej w orzecznictwie ETS zasadzie, że przepisy i reguły niezgodne z art. 49 TFUE są jednocześnie niezgodne z art. 18 TFUE — zob. J. Napierała, *Likwidacja oddziału spółki zagranicznej*, „Glosa” 2009, nr 2, s. 49; zob. też A. Gawrysiak-Zabłocka, *Swoboda przedsiębiorczości na tle innych swobód traktatowych*, [w:] M. Cejmer, J. Napierała, T. Sójka (red.), *Europejskie Prawo Spółek*, t. IV, Warszawa 2008, s. 51. Autorka stwierdza, że dyskryminacja może mieć postać dyskryminacji jawnej i ukrytej. Pierwsza z nich oznacza, że regulacja prawna nakazuje odmienne traktowanie podmiotów różniących się przynależnością państwową (siedziba, obywatelstwo), druga natomiast przejawia się w tym, że określona regulacja jest formalnie skierowana do wszystkich, jednak faktycznie prowadzi do takich samych skutków jak dyskryminacja jawna.

— działalność przedsiębiorcy zagranicznego zagraża bezpieczeństwu lub obronności państwa, bezpieczeństwu informacji niejawnych o klauzuli tajności „poufne” lub wyższej albo innemu ważnemu interesowi publicznemu.

W obecnym stanie prawnym nie budzi już wątpliwości, że w każdym przypadku do likwidacji oddziału przedsiębiorcy zagranicznego (również tej dobrowolnej, która jest zasadą) stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu spółek handlowych w zakresie likwidacji spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Oznacza to konieczność podjęcia uchwały o otwarciu likwidacji w formie aktu notarialnego, powołanie likwidatora (może być nim przede wszystkim osoba upoważniona w oddziale, co nie wyklucza powołania osoby trzeciej), ogłoszenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym o otwarciu likwidacji. Oddział powinien zamknąć księgi rachunkowe, sporządzić sprawozdanie finansowe oraz przede wszystkim zakończyć bieżące interesy. Likwidacja spółki z ograniczoną odpowiedzialnością trwa co najmniej 6 miesięcy od ogłoszenia o jej otwarciu, stąd należy wnioskować, iż likwidacja oddziału przedsiębiorcy zagranicznego prowadzona w trybie przepisów Kodeksu spółek handlowych w związku z obecnym brzmieniem art. 92 SwobDziałGospoU znacznie się wydłuży i będzie bardziej kosztowna.

3. Działalność prowadzona przez przedsiębiorców zagranicznych w formie zakładu podatkowego zlokalizowanego w Polsce jako alternatywa w stosunku do oddziału

Jak widać z powyższych rozważań, utworzenie oddziału na terenie Polski pociąga za sobą szereg spoczywających na przedsiębiorcy zagranicznym obowiązków, których realizacja wiąże się z określonymi kosztami. Te ostatnie są generowane zarówno na etapie tworzenia oddziału, jak i na etapie jego funkcjonowania i likwidacji. Powstaje zatem pytanie, czy przedsiębiorca zagraniczny zamierzający podjąć działalność gospodarczą na terenie Polski może zamiast tworzyć oddział wykonywać ową działalność poprzez położony w naszym kraju zakład podatkowy. To samo dotyczy przedsiębiorcy, który, chcąc uniknąć wyżej opisanych kosztów i formalności, zamierza zlikwidować istniejący już oddział i dalej funkcjonować jako zakład podatkowy. Zakładając oczywiście, że zarówno w pierwszym, jak i drugim wypadku przedsiębiorca zagraniczny zamierza wykonywać działalność gospodarczą w Polsce w formie bezpośredniej. Wydaje się, iż zagadnienie to jest aktualne ze względu na obserwowany od jakiegoś czasu zarówno w Polsce, jak i na świecie kryzys gospodarczy i związaną z tym tendencję do eliminowania kosztów prowadzenia działalności gospodarczej.

Pojęcie zakładu występuje nie tylko w polskich ustawach podatkowych, ale przede wszystkim w Konwencji Modelowej w sprawie podatku od dochodu i ma-

jątku OECD¹⁴ (dalej: Konwencja) oraz zawartych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, przy czym interpretacja tych ostatnich powinna być dokonywana w świetle stosownych zapisów Konwencji.

Zgodnie z art. 4a pkt 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: PDOPrU)¹⁵ przez zagraniczny zakład rozumie się m.in. stałą placówkę, poprzez którą podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa wykonuje całkowicie lub częściowo działalność na terytorium innego państwa, a w szczególności oddział, przedstawicielstwo, biuro, fabrykę, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych.

Zakładem jest również plac budowy, budowa, montaż lub instalacja prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium innego państwa. Polska ustawa wskazuje jednak na prymat umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, co oznacza, że pojęcie zakładu ma w tych drugich aktach prawnych pierwszeństwo przed prawem wewnętrznym.

Celem wspomnianych umów (wielostronnych i dwustronnych) jest wyeliminowanie negatywnego zjawiska, jakim jest podwójne opodatkowanie, przy czym umawiające się państwa, chcąc ten zamiar zrealizować, decydują się na ograniczenie w pewnym zakresie swojej jurysdykcji podatkowej. Umowy, których stroną jest Polska, przewidują w ślad za Konwencją dwa sposoby unikania podwójnego opodatkowania, tj. metodę wyłączenia (zwolnienia) i zaliczenia.

Natomiast zgodnie z definicją zawartą w art. 5 ust. 1 Konwencji zakładem jest stała placówka, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa. Z przytoczonej definicji wynika, iż prowa-

¹⁴ W związku z narastającą w okresie międzywojennym współzależnością gospodarczą między państwami OECD (Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju — Organisation for Economic Co — Operation and Development) podjęto starania mające na celu wyeliminowanie zjawiska podwójnego opodatkowania. W roku 1963 Komitet Podatkowy OECD przedłożył końcowy raport zatytułowany Projekt Konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania dochodu i majątku (Draft Double Taxation Convention on Income and Capital). Rada OECD uchwaliła w dniu 30 lipca 1963 r. zalecenie w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i wezwała rządy państw członkowskich do stosowania się do Projektu Konwencji przy zawieraniu nowych lub rewizji dotychczasowych konwencji dwustronnych. Ze względu na zmiany w systemach podatkowych państw członkowskich rozwój nowych sektorów gospodarki, jak również nowe doświadczenia państw członkowskich zebrane przy okazji stosowania konwencji dwustronnych Projekt Konwencji był wielokrotnie aktualizowany, uzupełniany i weryfikowany. Już w roku 1977 opublikowano nową Modelową Konwencję wraz z Komentarzem, która została następnie zrewidowana w roku 1992. Uaktualnienie z roku 1997 uwzględniało natomiast stanowisko niektórych państw nieczłonkowskich — zob. tło historyczne w: K. Bany (tłum.), *Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku z Komentarzem*, lipiec 2010, wersja skrócona, Warszawa 2011, s. 10 nn. Zob. też K. Bany, *Międzynarodowe konwencje podatkowe a unikanie opodatkowania* (1), „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 11, s. 22 nn. oraz *idem*, *Międzynarodowe konwencje podatkowe a unikanie opodatkowania* (2), „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 12, s. 24 nn.

¹⁵ Dz.U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397 ze zm.

dzenie działalności w formie zakładu uwarunkowane jest trzema przesłankami: istnieniem wyodrębnionej placówki; stałością działalności placówki; prowadzeniem działalności za pośrednictwem tejże placówki (w państwie, w którym ta stała placówka jest położona)¹⁶. Konwencja przykładowo wymienia w ust. 2 biuro, filię, warsztat jako pojęcia mieszczące się w określeniu „zakład”.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy powrócić do pytania, czy przedsiębiorca zagraniczny zamierzający podjąć działalność gospodarczą na terenie Polski może zamiast tworzyć oddział wykonywać ową działalność poprzez położony w naszym kraju zakład podatkowy (ewentualnie zlikwidować istniejący już oddział i dalej prowadzić działalność gospodarczą w formie zakładu podatkowego).

Co do zasady polskie przepisy nie wskazują w sposób bezpośredni na obowiązek tworzenia oddziałów, jak również nie przewidują w tym zakresie żadnych sankcji, oczywiście pod warunkiem realizacji obowiązków podatkowych przez podmiot zagraniczny prowadzący działalność na terenie Polski. Niemniej jednak obowiązek przyjęcia pewnej zorganizowanej z formy tejże działalności można wyinterpretować z treści obowiązujących w tym zakresie przepisów. Tak jak wspomniano powyżej, przedsiębiorcy zagraniczni mogą prowadzić działalność na terenie Polski w sposób pośredni, tj. poprzez zakładanie spółek czy też przystępowanie do nich, przy czym przedsiębiorcy zagraniczni z krajów członkowskich UE (ewentualnie o takim samym statusie) mogą to robić na takich samych zasadach jak obywatele polscy. Przedsiębiorcy zagraniczni mogą również prowadzić działalność w sposób bezpośredni poprzez założenie oddziału. Obowiązujące w tym zakresie przepisy nie wskazują na zakład jako jedną z form prowadzenia działalności gospodarczej przez podmioty zagraniczne, zresztą pojęcie zakładu jest pojęciem prawa podatkowego, które obowiązuje w naszym ustawodawstwie w ściśle określonym celu. Nie jest ono tym samym używane na określenie jednej z form prowadzenia działalności, lecz wskazuje na stan, którego zaistnienie powoduje powstanie obowiązku podatkowego.

Ponadto za koniecznością utworzenia oddziału przemawia również fakt, że jedną z cech prowadzonej w jego ramach działalności gospodarczej jest zorganizowanie, co należy tłumaczyć jako konieczność przyjęcia określonej formy dla prowadzonej działalności.

Potwierdza to art. 2 SwobDziałGospU, który statuuje legalną definicję działalności gospodarczej jako działalności wykonywanej w sposób zorganizowany i ciągły. Przyjmuje się, że cecha zorganizowania wiąże się przede wszystkim z prowadzeniem przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej za pomocą okre-

¹⁶ M. Podzorski, *Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych przedsiębiorców zagranicznych działających w Polsce w formie oddziałów i przedstawicielstw*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 12, s. 26. Autor dodaje przy tym, że w praktyce w większości przypadków przedsiębiorca zagraniczny, podejmując prowadzenie działalności na terenie Polski, będzie tworzyć zakład na potrzeby określonej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zob. też K. Bany (tłum.), *Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku z Komentarzem...*, s. 115 nn.

ślonej formy organizacyjnoprawnej, jak również z podejmowaniem odpowiednich czynności przy wykonywaniu tejże działalności (uzyskanie koncesji, zezwolenia *etc.*), co pozwala stwierdzić, z jakim podmiotem mamy do czynienia¹⁷. Ustawodawca nie chce bowiem traktować jako działalności gospodarczej takiej, która ma charakter przypadkowy, choćby nawet przynosiła zarobek.

Stąd należy przyjąć, iż podmiot zagraniczny chcący prowadzić działalność na terenie Polski powinien to robić w jednej z form przewidzianych przez prawo polskie, wyjątek może dotyczyć tylko sytuacji, gdy od początku ma on zamiar prowadzić działalność w Polsce tylko w określonym czasie, np. dla wykonania jednego projektu.

4. Podsumowanie

Przedsiębiorcy zagraniczni zamierzający prowadzić na terenie Polski działalność gospodarczą mogą to czynić w dwojaki sposób. Po pierwsze mogą to czynić w sposób pośredni poprzez założenie nowego podmiotu (ewentualnie przystąpienie do już istniejącego), po drugie w sposób bezpośredni poprzez utworzenie na terenie Polski oddziału. Utworzenie oddziału, jak również prowadzenie w jego ramach działalności gospodarczej, wiąże się z szeregiem obowiązków, które spoczywają na przedsiębiorcy zagranicznym. Realizacja owych obowiązków generuje koszty, które dotyczą etapu tworzenia, funkcjonowania oraz likwidacji oddziału.

Powstaje zatem pytanie, czy przedsiębiorca zagraniczny zamierzający podjąć działalność gospodarczą na terenie Polski może zamiast tworzyć oddział wykonywać ową działalność poprzez położony w naszym kraju zakład podatkowy (ewentualnie zlikwidować istniejący już oddział i dalej prowadzić działalność gospodarczą w formie zakładu podatkowego). Odpowiedź na to pytanie powinna być negatywna, gdyż z treści obowiązujących w Polsce przepisów można wywnioskować, iż przedsiębiorca zagraniczny ma obowiązek przyjęcia pewnej

¹⁷ Por. T. Szanciło, *Formy prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce przez podmioty zagraniczne*, Warszawa 2006, s. 177. Zdaniem A. Powalowskiego zorganizowanie sprowadza się do wyboru formy prawnej przedsiębiorczości: indywidualnej działalności gospodarczej, handlowej spółki osobowej, spółki kapitałowej, spółdzielni, przedsiębiorstwa państwowego, A. Powalowski (red.), *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 31; tak też W.J. Katner, *Prawo działalności gospodarczej. Komentarz. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2003, s. 21. Zdaniem M. Szydły przesłanka zorganizowania może być rozumiana w znaczeniu formalnym i materialnym, przy czym każda działalność powinna być zorganizowana przynajmniej w jednym z tych dwóch znaczeń. Jeżeli chodzi o sens formalny, zorganizowanie przejawia się w podejmowaniu czynności, których celem jest zaistnienie w obrocie gospodarczym (np. czynności związane z wpisem w Krajowym Rejestrze Sądowym lub Ewidencji Działalności Gospodarczej, dokonanie zgłoszenia dla celów podatkowych, statystycznych, założenie rachunku bankowego *etc.*). Natomiast cecha zorganizowania działalności gospodarczej w znaczeniu materialnym oznacza prowadzenie jej przy wykorzystaniu przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym, M. Szydło, *Swoboda działalności gospodarczej...*, s. 48.

zorganizowanej z punktu widzenia prawnego formy prowadzonej działalności gospodarczej. Ponadto pojęcie zakładu jest pojęciem prawa podatkowego, które obowiązuje w naszym ustawodawstwie w ściśle określonym celu i nie wskazuje na określoną formę organizacyjnoprawną, w ramach której przedsiębiorca zagraniczny może prowadzić działalność. Wreszcie należy zwrócić uwagę, że jedną z cech działalności gospodarczej jest jej zorganizowanie, co, jak się przyjmuje, oznacza m.in. prowadzenie jej w ramach określonej prawnie struktury.

Bibliografia

- Bany K., *Międzynarodowe konwencje podatkowe a unikanie opodatkowania* (1), „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 11.
- Bany K., *Międzynarodowe konwencje podatkowe a unikanie opodatkowania* (2), „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 12.
- Bany K. (tłum.), *Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku z Komentarzem*, lipiec 2010, wersja skrócona, Warszawa 2011.
- Gawrysiak-Zabłocka A., *Swoboda przedsiębiorczości na tle innych swobód traktatowych*, [w:] *Europejskie Prawo Spółek*, red. M. Cejmer, J. Napierała, T. Sójka, t. IV, Warszawa 2008.
- Kabalski P., [w:] *Komentarz do ustawy o rachunkowości, Rachunkowość — MSR/MSSF — Podatki*, red. A. Jarugowa, T. Martynik, wyd. 3, Gdańsk 2006.
- Katner W.J., *Prawo działalności gospodarczej. Komentarz. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2003.
- Napierała J., *Likwidacja oddziału spółki zagranicznej*, „Głosa” 2009, nr 2.
- Podzórski M., *Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych przedsiębiorców zagranicznych działających w Polsce w formie oddziałów i przedstawicielstw*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 12.
- Powałowski A., [w:] *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, red. A. Powałowski, Warszawa 2009.
- Szanciło T., *Formy prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce przez podmioty zagraniczne*, Warszawa 2006.
- Szydło M., *Działalność spółek pozornie zagranicznych w Polsce — uwagi de lege lata i de lege ferenda*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2004, nr 8.
- Szydło M., *Swoboda działalności gospodarczej*, Warszawa 2005.
- Szymański K.G., *Rachunkowość i podatki. Komentarz do ustawy o rachunkowości z uwzględnieniem przepisów podatkowych*, Warszawa 1998.